



**University of  
Zurich**<sup>UZH</sup>

**Zurich Open Repository and  
Archive**

University of Zurich  
University Library  
Strickhofstrasse 39  
CH-8057 Zurich  
[www.zora.uzh.ch](http://www.zora.uzh.ch)

---

Year: 2009

---

## **Langfristige Aufträge nach Swiss GAAP FER: eine konzeptionelle Analyse**

Meyer, C ; Bischoff, O

**Abstract:** Die Problematik langfristiger Aufträge besteht darin, dass die Fertigung mehrere Perioden dauert und daraus bei strenger Befolgung des Realisationsprinzips eine Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage resultieren kann. Die periodengerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen nach dem Prinzip «True and Fair View» spielt deshalb eine zentrale Rolle. Dieser Beitrag behandelt die Frage, ob und auf welche Art ein zwischenzeitlicher Projekterfolg gemäss Swiss GAAP FER 22 auszuweisen ist.

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-17822>

Journal Article

Accepted Version

Originally published at:

Meyer, C; Bischoff, O (2009). Langfristige Aufträge nach Swiss GAAP FER: eine konzeptionelle Analyse. Der Schweizer Treuhänder, 83(3):110-117.

## **Langfristige Aufträge nach Swiss GAAP FER**

### **Eine konzeptionelle Analyse**

*Die Problematik langfristiger Aufträge besteht darin, dass die Fertigung mehrere Perioden dauert und daraus bei strenger Befolgung des Realisationsprinzips eine Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage resultieren kann. Die periodengerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen nach dem Prinzip «True-and-Fair-View» spielt deshalb eine zentrale Rolle. Dieser Beitrag behandelt die Frage, ob und auf welche Art ein zwischenzeitlicher Projekterfolg gemäss Swiss GAAP FER 22 auszuweisen ist.*

## **1 EINLEITUNG**

Ein langfristiger Auftrag stellt eine spezifische Fertigung eines Werks oder einer Leistung für einen Dritten dar, dessen Dauer sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und der für die Organisation bedeutend ist.<sup>1</sup> Das wesentliche Abgrenzungskriterium besteht in der kundenspezifischen Fertigung, womit sich ein langfristiger Auftrag deutlich von der Massen- und Serienfertigung sowie von standardisierten Aufträgen abhebt. Langfristige Aufträge sind charakteristisch für Hoch- und Tiefbauobjekte, Maschinen- und Anlagenbau, Kraftwerksbau sowie für die Einzelfertigung von Einheitsaufträgen wie beispielsweise Flugzeuge, Lokomotiven oder Siedlungsbauten. Ferner können spezielle Dienstleistungsverträge wie Architekten-, Ingenieur- und Entwicklungsaufträge unter den Begriff des langfristigen Auftrags subsumiert werden. Die Projekte nehmen mehrere Perioden in Anspruch und erfordern ein hohes Ressourcen- und Zeitpotenzial. Der einzelne Auftrag macht häufig einen grossen Anteil am Gesamtumsatz des Auftragnehmers aus und beeinflusst das Periodenergebnis wesentlich. Bei periodenübergreifenden Aufträgen kann unter Umständen für einen Kunden über einen längeren Zeitraum hinweg eine Leistung erbracht werden, die erst bei der Fertigstellung definitiv abgerechnet wird. Daraus ergeben sich verschiedene Fragen bezüglich der zeitlichen Zuordnung der mit der Fertigung zusammenhängenden Umsätze und der Erfassung des Erfolgs.

---

<sup>1</sup> Vgl. FER 22/1.

## **2 ZENTRALE FRAGEN LANGFRISTIGER AUFTRÄGE AUS DER SICHT DER RECHNUNGSLEGUNG**

### **2.1 Vertragstypen**

Im Rahmen der langfristigen Auftragsfertigung differenziert Swiss GAAP FER grundsätzlich zwischen drei Vertragstypen, dem Pauschal- oder Festpreisvertrag (Fixed Price Contract), dem Aufwandszuschlagsvertrag (Cost Plus Contract) und dem Einheitspreisvertrag (Unit Price Contract).<sup>2</sup> Der Pauschal- oder Festpreisvertrag stellt einen Auftrag dar, für den ein fixer Preis vereinbart wird. Solche Verträge können eine Preisgleitklausel enthalten, um allfällige zukünftige Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Beim Aufwandszuschlagsvertrag wird dem Auftragnehmer neben den effektiven Aufwendungen zusätzlich eine Prämie in Form eines festen Entgelts oder eines vereinbarten Prozentsatzes der effektiv angefallenen Aufwendungen vergütet. Der Einheitspreisvertrag sieht einen festen Abnahmepreis pro fertig gestellte und gelieferte Einheit vor. In der Praxis sind häufig Kombinationen und Untervarianten der drei Vertragstypen anzutreffen, wie beispielsweise der Abschluss eines Aufwandszuschlagsvertrags mit einer Höchstpreisvereinbarung.

Bei den beiden verwandten Vertragsgestaltungen Pauschal- oder Festpreisvertrag und Einheitspreisvertrag ohne Preisgleitklausel trägt der bilanzierende Auftragnehmer die Preisrisiken auf den Beschaffungsmärkten. Demgegenüber ist beim Aufwandszuschlagsvertrag das Risiko des Auftraggebers im Vergleich zum Auftragnehmer grösser.

### **2.2 Auftragsaufwendungen und Auftragserlöse**

Alle Aufwendungen, die einem langfristigen Auftrag direkt oder indirekt zugeordnet werden können, gelten grundsätzlich als Auftragsaufwendungen.<sup>3</sup> Zu den direkten Kosten des Fertigungsauftrags gehören Fertigungslöhne, Materialkosten und Abschreibungen des für die Vertragsleistung eingesetzten Anlagevermögens. Die indirekten Kosten umfassen beispielsweise Versicherungsprämien und Fertigungsgemeinkosten. Basis für die Zurechnung der Gemeinkosten bildet eine „normale“ Kapazitätsauslastung.<sup>4</sup> Ebenfalls zu den Auftragsaufwendungen zählen sonstige Aufwendungen, die aufgrund vertraglicher Vereinbarungen dem Kunden gesondert in Rechnung gestellt werden können. Allgemeine Aufwendungen für Verwaltung und Verkauf oder für die Forschung stellen keine Auftragsaufwendungen dar. Für Fremdkapitalkosten besteht das Wahlrecht, diese als Teil der Auf-

---

<sup>2</sup> Vgl. FER 22/13.

<sup>3</sup> Vgl. FER 22/16.

<sup>4</sup> Vgl. FER 22/16.

tragsaufwendungen zu aktivieren oder sie erfolgswirksam im Periodenergebnis als Finanzaufwand auszuweisen.<sup>5</sup> Werden die Fremdkapitalkosten in der Bilanz ausgewiesen, ergeben sich diese nach dem durchschnittlich für den betreffenden Aufwand eingesetzten Kapital, verzinst zum gewichteten Durchschnitt der Fremdkapitalkosten der Organisation. Dabei darf der aktivierte Betrag an Fremdkapitalkosten nicht höher sein als die in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten.

Die Auftragserlöse setzen sich grundsätzlich aus dem ursprünglich vertraglich vereinbarten Kaufpreis, Veränderungen der Auftragserlöse aufgrund von Abweichungen von der vereinbarten Leistung, Nachforderungen für nicht im Verkaufspreis kalkulierte Kosten sowie Prämien zusammen. Eine Abweichung von der ursprünglich vereinbarten Leistung liegt dann vor, wenn der Auftraggeber Änderungen hinsichtlich Umfang, Konstruktion, Material oder Termine veranlasst (Change Orders).<sup>6</sup> Solche Änderungswünsche sowie deren Auswirkungen sind unverzüglich zu berücksichtigen. Unter Nachforderungen sind vom Kunden zu deckende Mehrkosten zu verstehen, die der Auftragnehmer zusätzlich zum Vertragspreis in Rechnung stellt. Solche Nachforderungen können beispielsweise aus vom Kunden verursachten Verzögerungen oder aus Fehlern in der Kalkulation resultieren. Prämien sind Beträge, die an den Auftragnehmer bezahlt werden, falls bestimmte Leistungsanforderungen erreicht werden. Solche Anreizzahlungen können beispielsweise für die Einhaltung von Leistungsvorgaben oder für die Unterschreitung von Zeitvorgaben gewährt werden.

Erhaltene Anzahlungen werden erfolgsneutral bilanziert, indem diese mit dem entsprechenden langfristigen Auftrag verrechnet werden.<sup>7</sup> Die Offenlegung der Anzahlungen hat in einer Vorkolonnen in der Bilanz oder im Anhang der Jahresrechnung zu erfolgen. Besteht ein Rückforderungsanspruch, sind die Anzahlungen als Verbindlichkeiten im Fremdkapital zu passivieren.

### **2.3 Ermittlung des Fertigstellungsgrads**

Zur Bewertung des Fertigstellungsfortschritts eines langfristigen Auftrags können verschiedene Methoden zum Einsatz gelangen, wobei diejenige zu wählen ist, welche die erbrachte Leistung am zuverlässigsten bewertet.<sup>8</sup> Die Verfahren lassen sich in input- und

---

<sup>5</sup> Vgl. FER 22/17.

<sup>6</sup> Vgl. FER 22/18.

<sup>7</sup> Vgl. FER 22/6.

<sup>8</sup> Vgl. FER 22/21.

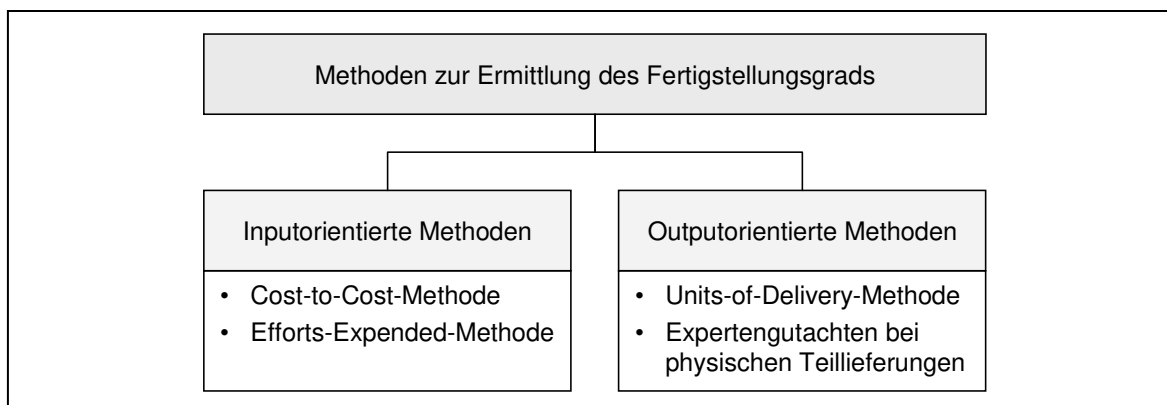
outputorientierte Methoden unterteilen (vgl. Abb. 1). Bei inputorientierten Methoden wird eine proportionale Beziehung zwischen dem Faktoreinsatz und dem Fertigstellungsgrad unterstellt. So setzt die Cost-to-Cost-Methode die bisher angefallenen Auftragsaufwendungen zu den geschätzten gesamten Auftragsaufwendungen in Relation. Betragen die geschätzten Auftragsaufwendungen beispielsweise CHF 5 Mio. und sind bis zum Bilanzstichtag Auftragskosten in der Höhe von CHF 1 Mio. aufgelaufen, resultiert ein Fertigstellungsgrad von 20%. Die alternative Efforts-Expended-Methode misst den Faktoreinsatz anhand von Fertigungsstunden bzw. Personalaufwendungen. Wird die gesamte Arbeitszeit für einen Auftrag auf 20 000 Stunden geschätzt und sind bis zum Bilanzstichtag 8 000 Stunden erbracht worden, beträgt der Fertigstellungsgrad 40%. Outputorientierte Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads bemessen das Verhältnis der am Bilanzstichtag erreichten Leistung zur geschuldeten Gesamtleistung, d.h. dem Produktionsresultat. Darunter gehört die Units-of-Delivery-Methode, welche den Fertigstellungsgrad mittels Division der bereits erstellten Einheiten durch die vereinbarte gesamte Liefermenge bestimmt. Sind am Bilanzstichtag beispielsweise von 20 zu erstellenden Einfamilienhäusern in einer Überbauung 5 fertig gestellt, beläuft sich der Fertigstellungsgrad auf 25%. Oft lassen sich langfristige Aufträge allerdings nicht in quantifizierbare Teilleistungen zerlegen. In solchen Fällen kann der Grad der Fertigstellung auf im Voraus definierten Meilensteinen der Fertigung basieren. Dabei können Expertisen wie Bau- oder Konstruktionsgutachten einbezogen werden.

Abweichungen infolge höherer Auftragsaufwendungen oder geringerer Effizienz sind bei der Ermittlung des Fertigstellungsgrads zu berücksichtigen.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Vgl. FER 22/21.

Abbildung 1: Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads<sup>10</sup>



Das in der Praxis am meisten verbreitete Verfahren zur Bestimmung des Projektfortschritts ist die inputorientierte Cost-to-Cost-Methode. Dadurch, dass in der Regel sowohl die Ist-Kosten als auch die erwarteten Gesamtkosten eines Projekts bekannt sind bzw. verlässlich geschätzt werden können, lässt sich der Fertigstellungsgrad relativ leicht ermitteln. Allerdings besteht bei inputorientierten Methoden das Risiko, dass der Grad der Fertigstellung anhand von Einsatzfaktoren nur beschränkt messbar ist und der Fertigstellungsgrad oft zu optimistisch beurteilt wird. Obwohl outputorientierte Ermittlungsverfahren aufgrund ihrer direkten Messung des Leistungsfortschritts grundsätzlich „bessere“ Verfahren zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads darstellen, ist deren Anwendung in der Praxis selten. Der Hauptgrund ist in vielen Fällen, dass der Leistungsfortschritt nicht hinreichend quantifiziert werden kann.

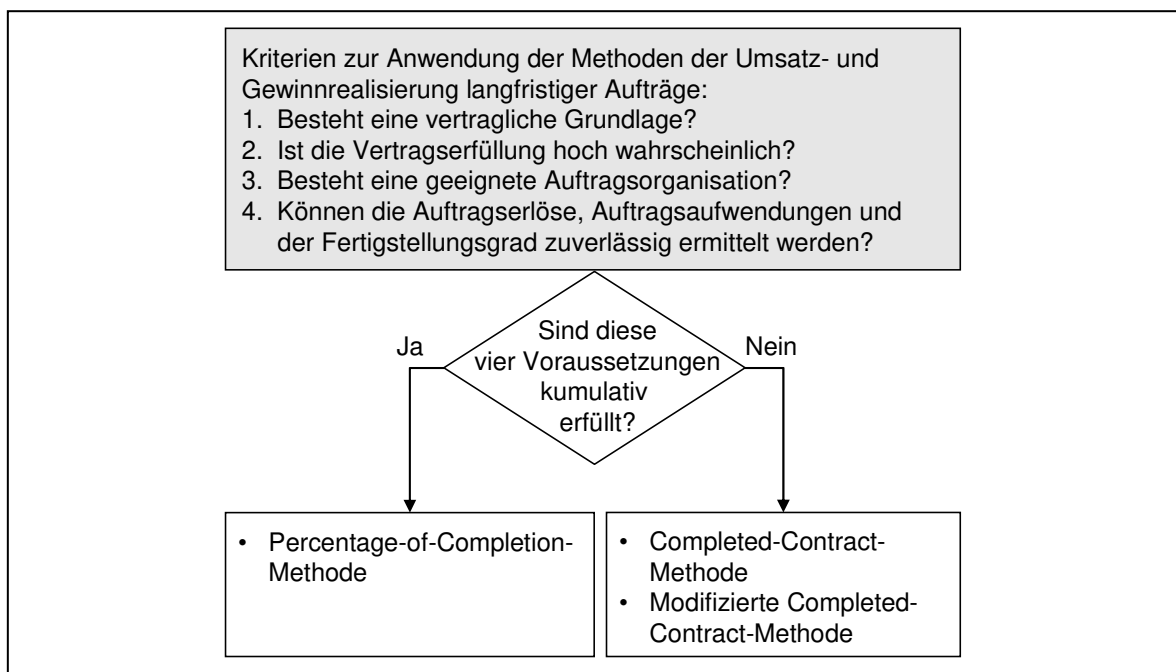
## 2.4 Erfassung langfristiger Aufträge

Für die Behandlung langfristiger Aufträge im Rahmen der Rechnungslegung existieren bei Swiss GAAP FER grundsätzlich drei Methoden: die Percentage-of-Completion-Methode, die Completed-Contract-Methode und die modifizierte Completed-Contract-Methode. Die Percentage-of-Completion-Methode folgt dem Grundsatz einer periodengerechten Erfolgsermittlung. Damit wird dem Ziel der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER, nämlich der Wiedergabe eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True-and-Fair-View-Prinzip) des Unternehmens, Rechnung getragen. Es ist eine Teilgewinnrealisierung entsprechend dem jeweiligen Fertigstellungsgrad

<sup>10</sup> In Anlehnung an Meyer, Conrad (Hrsg.) (2008): «Swiss GAAP FER – Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele», Zürich 2008, S. 231.

des langfristigen Auftrags am Bilanzstichtag vorzunehmen.<sup>11</sup> Zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode müssen vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (vgl. Abb. 2). Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, verlangt Swiss GAAP FER die Bilanzierung langfristiger Aufträge nach der Completed-Contract-Methode.<sup>12</sup> Im Sinne des Realisationsprinzips wird dabei der gesamte Gewinn in derjenigen Periode ausgewiesen, in welcher der Umsatzerlös effektiv anfällt. Während der Erstellungszeit werden gemäss Vorsichtsprinzip keine unrealisierten Teilgewinne aus dem langfristigen Auftrag erfasst. Alternativ zur Completed-Contract-Methode kann nach Swiss GAAP FER jährlich ein Auftragserlös in Höhe der periodisch angefallenen Auftragsaufwendungen, d.h. ohne Gewinnrealisierung, erfasst und in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden.<sup>13</sup> Dieses Konzept zur Erfassung langfristiger Aufträge wird modifizierte Completed-Contract-Methode genannt.<sup>14</sup>

Abbildung 2: Methoden der Erfassung langfristiger Aufträge<sup>15</sup>



<sup>11</sup> Vgl. FER 22/2 in Verbindung mit FER 22/14.

<sup>12</sup> Vgl. FER 22/3.

<sup>13</sup> Vgl. FER 22/3.

<sup>14</sup> Swiss GAAP FER führt unter der Completed-Contract-Methode beide Konzepte auf. Allerdings wird der Begriff modifizierte Completed-Contract-Methode nicht explizit genannt, vgl. FER 22/3.

<sup>15</sup> In Anlehnung an Meyer, Conrad (Hrsg.) (2008): «Swiss GAAP FER – Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele», Zürich 2008, S. 230.

## **2.5 Verluste aus langfristigen Aufträgen**

Wird ein Verlust aus einem langfristigen Auftrag erwartet, weil die Gesamtkosten voraussichtlich die Gesamterlöse übersteigen, ist dieser unabhängig der zur Anwendung kommenden Bilanzierungsmethode sowie des Fertigstellungsgrads sofort in voller Höhe als Aufwand zu erfassen und nicht erst bei der Realisierung.<sup>16</sup> Bei dieser Verlustantizipation ist zunächst eine Wertkorrektur des aus dem langfristigen Auftrag angesetzten Vermögenswerts (Aufträge in Arbeit) vorzunehmen. Falls die Wertberichtigungen höher sind als der Vermögenswert, ist im Umfang der Differenz eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Für bereits bei Vertragsabschluss erkennbare Verluste sind Rückstellungen zu bilden, auch wenn noch keine Aufwendungen angefallen sind. Die Durchführung der verlustfreien Bewertung erfolgt mittels einer Rückrechnung zu Vollkosten auf Basis der mitlaufenden Auftragskalkulation, indem vom voraussichtlichen Auftragserlös die mutmasslichen Erlösschmälerungen und die noch anfallenden Auftragsaufwendungen abzuziehen sind.<sup>17</sup>

## **3 PERCENTAGE-OF-COMPLETION-METHODE**

### **3.1 Das Konzept**

Für die periodengerechte Erfolgsermittlung wird bei der Percentage-of-Completion-Methode die Bewertung des langfristigen Auftrags entsprechend des Leistungsfortschritts vorgenommen, sofern die Realisierung eines allfälligen Gewinns mit genügender Sicherheit feststeht.<sup>18</sup> Dabei werden am jeweiligen Bilanzstichtag sowohl die Auftragserlöse als auch die Auftragsaufwendungen unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrads erfolgswirksam erfasst. Damit wird ein Teil des Erfolgs aus dem Projekt in der Erfolgsrechnung als realisiert ausgewiesen. Gleichzeitig wird der langfristige Auftrag zum anteiligen Auftragserlös abzüglich bereits fakturierter Beträge und erhaltener Anzahlungen im Konto «Aufträge in Arbeit» bilanziert. Bei Vertragserfüllung werden diese aktivierten Verkaufserlöse gegen den tatsächlich verrechneten Verkaufserlös (Forderungen) erfolgsneutral ausgebucht (vgl. Abb. 3).

---

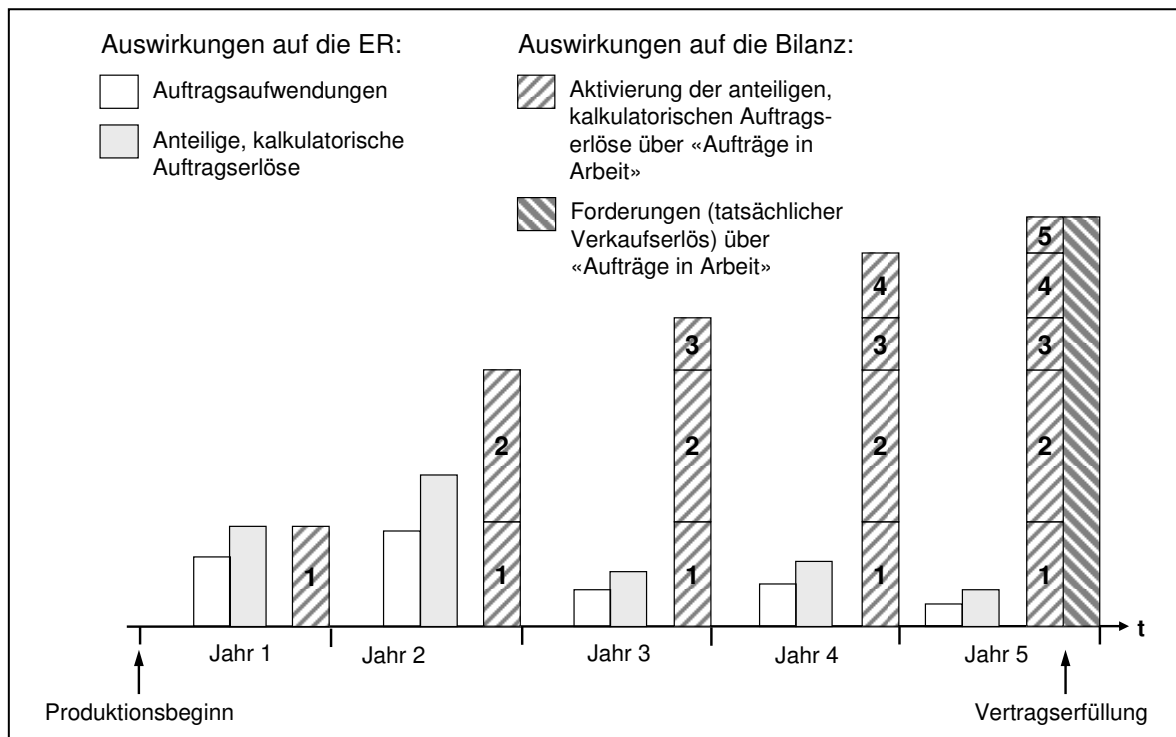
<sup>16</sup> Vgl. FER 22/5.

<sup>17</sup> Vgl. FER 22/25-26.

<sup>18</sup> Vgl. FER 22/2.



Abbildung 3: Konzept der Percentage-of-Completion-Methode



Aufgrund der sukzessiven Teilgewinnrealisierung gewährt die Percentage-of-Completion-Methode entscheidungsnützliche Informationen zum Stand des langfristigen Auftrags am Bilanzstichtag. Um einen zuverlässigen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens gewährleisten zu können, müssen als Voraussetzung zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode die Auftragsaufwendungen und -erlöse sowie der Fertigstellungsgrad hinreichend sicher geschätzt werden können.<sup>19</sup> Hierfür sind leistungsfähige und zuverlässige Systeme zur Kostenerfassung bzw. -kontrolle sowie eine mitlaufende Auftragskalkulation im Unternehmen unerlässlich.

### 3.2 Beispiel zur Percentage-of-Completion-Methode

Ein Generalunternehmen hat von einem Dienstleistungsunternehmen den Auftrag zur Errichtung eines modernen Bürohochhauses erhalten. Dabei handelt es sich um einen langfristigen Auftrag, dessen Fertigungsdauer voraussichtlich vier Jahre beträgt. Der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis (Festpreisvertrag) beläuft sich auf CHF 75 Mio. Der Auftragnehmer erhält in den Perioden 2 und 3 vom Kunden Teilzahlungen in der Höhe von je CHF 20 Mio., wobei kein Rückforderungsanspruch besteht. Die Abnahme und Abrechnung des Projekts erfolgt aus Gründen der Vereinfachung mit Ausnahme der Teilzahlun-

<sup>19</sup> Vgl. FER 22/4.

gen bei Vertragserfüllung im vierten Jahr. Die Kosten für das Generalunternehmen basieren auf einer detaillierten Projektplanung (vgl. Abb. 4). In der Periode 3 wird bekannt, dass sich die Einzelkosten im Vergleich zu den geplanten Projektkosten für die Periode 3 um CHF 4 Mio. sowie für die Periode 4 um CHF 2 Mio. erhöhen, die Gemeinkosten bleiben unverändert. Für den langfristigen Auftrag kann angenommen werden, dass der Projektfortschritt sich direkt proportional zu den Kosten verhält (Cost-to-Cost-Methode). Zudem sind alle übrigen Voraussetzungen zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode erfüllt. Auf eine Berücksichtigung latenter Ertragssteuern wird verzichtet.

Abbildung 4: Geplante Projektkosten (in Mio. CHF)

Periode	1	2	3	4	Total
Einzelkosten	5	15	19	9	48
Gemeinkosten	1	3	5	3	12
<b>Gesamtkosten</b>	<b>6</b>	<b>18</b>	<b>24</b>	<b>12</b>	<b>60</b>
Teilzahlungen	-	20	20	-	40
Fertigstellungsgrad	10%	40%	80%	100%	100%

Bei der Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode werden die Auftragsaufwendungen in der Erfolgsrechnung offen gelegt (Auftragsaufwendungen / div. Aufwendungen). Der in Periode 3 bekannt gewordene Anstieg der Einzelkosten führt dazu, dass die Auftragsaufwendungen im Vergleich zu den geplanten Projektkosten um CHF 4 Mio. (Periode 3) respektive CHF 2 Mio. (Periode 4) steigen (vgl. Abb. 5). Der vereinbarte Gesamterlös wird entsprechend dem Fertigstellungsgrad der zu erbringenden Leistung am jeweiligen Bilanzstichtag erfolgswirksam erfasst (Aufträge in Arbeit / Auftragserlöse). Er beträgt für die erste Periode CHF 7.5 Mio. (= 10% von CHF 75 Mio.) und für die Periode 2 CHF 22.5 Mio. (= 30% von CHF 75 Mio.). Der Bilanzwert des langfristigen Auftrags umfasst in jeder Periode der Leistungserstellung den erfassten Umsatzerlös bzw. die angefallenen und aktivierten Herstellungskosten zuzüglich der Gewinnanteile. Die in den Perioden 2 und 3 erhaltenen Teilzahlungen von je CHF 20 Mio. sind erfolgsneutral zu bilanzieren, indem sie mit dem Konto «Aufträge in Arbeit» verrechnet werden (Flüssige Mittel / Aufträge in Arbeit). Aufgrund der Tatsache, dass in der Periode 3 bekannt wird, dass die Einzelkosten in der Periode 3 um CHF 4 Mio. und in der Periode 4 um CHF 2 Mio. ansteigen, sinkt der

Gesamterfolg des Projekts um CHF 6 Mio. auf CHF 9 Mio. Durch die erhöhten Gesamtkosten ist der Fertigstellungsgrad für die Periode 3 neu zu ermitteln. Nach der Cost-to-Cost-Methode beträgt dieser 78.8% (= CHF 52 Mio. bis zum Bilanzstichtag der Periode 3 angefallene Auftragsaufwendungen / CHF 66 Mio. Gesamtkosten). Der in der Periode 3 zu erfassende Auftragserlös beläuft sich auf CHF 29.1 Mio. (= 38.8% von CHF 75 Mio.) und der anteilige Gewinn beträgt CHF 1.1 Mio. In der Periode 4 erhöht sich der Grad der Fertigstellung um 21.2% auf 100%, das Projekt ist damit abgeschlossen. Der Auftragserlös beläuft sich auf CHF 15.9 Mio. (= 21.2% von CHF 75 Mio.), der Ergebnisbeitrag beträgt CHF 1.9 Mio. Das Konto «Aufträge in Arbeit» erhöht sich von CHF 19.1 Mio. um CHF 15.9 Mio. auf CHF 35 Mio. (= CHF 66 Mio. Aufwand für Fertigungsauftrag + CHF 9 Mio. Gewinnanteil - CHF 40 Mio. Teilzahlungen). Nach Fertigstellung des Projekts und der Endabrechnung wird der tatsächliche Verkaufserlös (Forderungen) abzüglich der bereits erhaltenen Teilzahlungen (CHF 75 Mio. - CHF 40 Mio.) gegen die aktivierten Auftragserlöse verrechnet (Forderungen / Aufträge in Arbeit).

Abbildung 5: Bilanz und Erfolgsrechnung Percentage-of-Completion-Methode

Periode	1	2	3	4
<b>Erfolgsrechnung</b> (in Mio. CHF)				
Auftragsaufwendungen	- 6	- 18	- 28	- 14
Auftragserlöse	7.5	22.5	29.1	15.9
Ergebnisbeitrag	1.5	4.5	1.1	1.9
<b>Bilanz</b> (in Mio. CHF)				
Aufträge in Arbeit	7.5	30 <u>-20</u> 10	59.1 <u>-40</u> 19.1	-
Forderungen	-	-	-	35
Fertigstellungsgrad	10%	40%	78.8%	100%

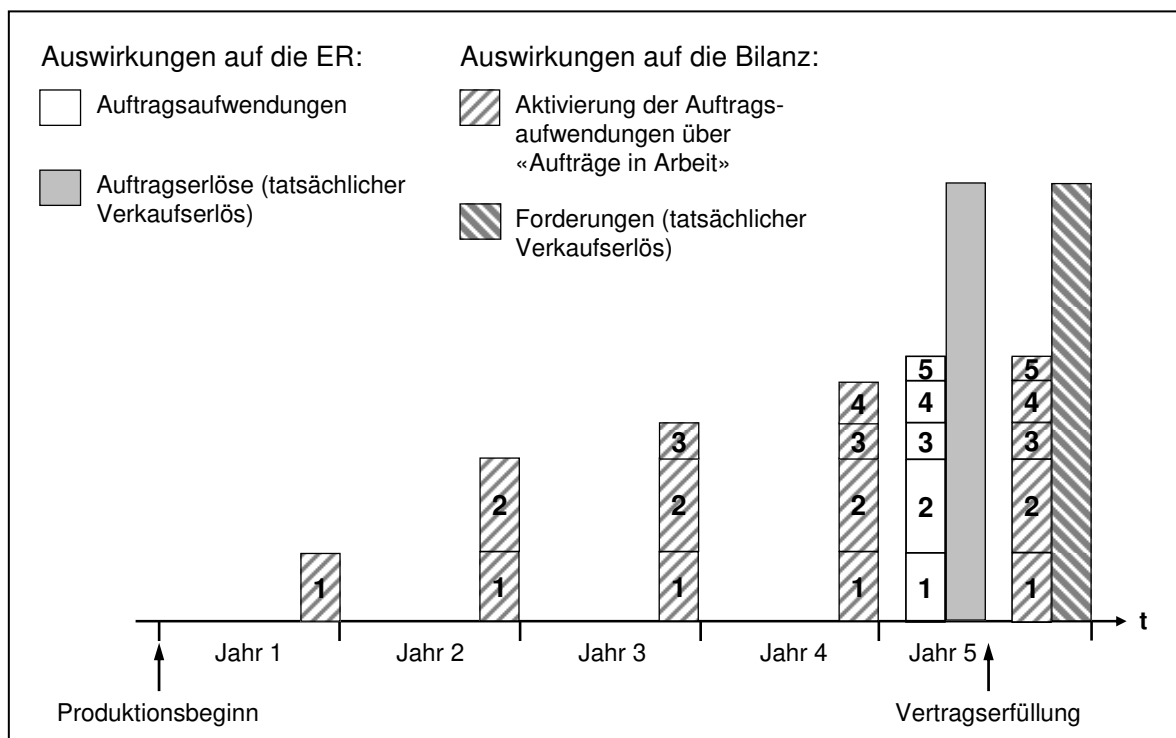
## 4 COMPLETED-CONTRACT-METHODE

### 4.1 Das Konzept

Im Gegensatz zur Percentage-of-Completion-Methode ist bei der Completed-Contract-Methode eine vorzeitige Gewinnrealisierung grundsätzlich nicht gestattet. Basierend auf dem strengen Realisationsprinzip wird der gesamte Auftragserlös erst bei der Übergabe des

langfristigen Auftrags an den Auftraggeber, verbunden mit einer Endabrechnung, berücksichtigt (vgl. Abb. 6). In den vorherigen Perioden sind die angefallenen Auftragsaufwendungen, sofern sie wiedereinbringbar sind, im Konto «Aufträge in Arbeit» zu aktivieren und zum Zeitpunkt des Projektabschlusses als Aufwand dem Umsatzerlös gegenüberzustellen.<sup>20</sup> Bei diesem Konzept steht das Vorsichtsprinzip im Vordergrund. Der Erfolg des langfristigen Projekts wird erst nach der endgültigen Leistungserbringung erfasst und basiert nicht auf Schätzgrößen, die durch verschiedene, unvorhergesehene Faktoren beeinflusst werden können. Ein wesentlicher Nachteil des Konzepts ist, dass die langfristigen Aufträge während der Projektlaufzeit lediglich in der Höhe der Auftragsaufwendungen aktiviert werden und in der Erfolgsrechnung weder Aufwendungen noch Erträge aus dem Auftrag erscheinen. Die Methode führt bei der Abnahme des Projekts zur Realisierung des gesamten Erfolgs aus dem langfristigen Auftrag.

Abbildung 6: Konzept der Completed-Contract-Methode



## 4.2 Beispiel zur Completed-Contract-Methode

Zur Illustration der Completed-Contract-Methode wird von denselben Ausgangsdaten wie beim Beispiel der Percentage-of-Completion-Methode ausgegangen. Es sei nun allerdings angenommen, dass sich das Ergebnis des Fertigungsauftrags nicht mehr zuverlässig schätzen lässt. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Percentage-of-

<sup>20</sup> Vgl. FER 22/19.

Completion-Methode nicht mehr gegeben. Zusätzlich ist davon auszugehen, dass die Aktivierung der Auftragsaufwendungen in Höhe sämtlicher aktivierungsfähiger Aufwendungen erfolgt (vgl. Abb. 7).

Während der Leistungserstellung in den Perioden 1 bis 4 werden lediglich die Auftragsaufwendungen aktiviert (Aufträge in Arbeit / div. Aufwendungen). Die Teilzahlungen in den Perioden 2 bzw. 3 werden wiederum mit dem Konto «Aufträge in Arbeit» erfolgsneutral verrechnet (Flüssige Mittel / Aufträge in Arbeit). Der während der Erstellungszeit bekannt gewordene Kostenanstieg führt zu einer zusätzlichen Erhöhung des Kontos «Aufträge in Arbeit» um CHF 4 Mio. (Periode 3) bzw. CHF 2 Mio. (Periode 4). Die erfolgswirksame Verbuchung des langfristigen Auftrags erfolgt erst in der Periode 4, nachdem das Lieferungs- und Leistungsrisiko vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber übergegangen ist. Zunächst wird der Bestand des Kontos «Aufträge in Arbeit» in der Höhe von CHF 66 Mio. (= CHF 12 Mio. + CHF 14 Mio. + CHF 40 Mio.) als Auftragsaufwendungen erfasst (Auftragsaufwendungen / Aufträge in Arbeit). Anschliessend ist der Betrag der Teilzahlungen von CHF 40 Mio. als Erlös zu erfassen (Aufträge in Arbeit / Auftragserlös). Zusätzlich ist der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis abzüglich der erhaltenen Teilzahlungen in der Höhe von CHF 35 Mio. (= CHF 75 Mio. - CHF 40 Mio.) als Auftragserlös zu erfassen (Forderungen / Auftragserlöse). Die Anwendung der Completed-Contract-Methode führt dazu, dass in den Perioden 1 bis 3 kein Ergebnisbeitrag erfasst und der volle Auftragsgewinn von CHF 9 Mio. erst nach Abschluss des Projekts in der Periode 4 ausgewiesen wird.

Abbildung 7: Bilanz und Erfolgsrechnung Completed-Contract-Methode

Periode	1	2	3	4
<b>Erfolgsrechnung</b> (in Mio. CHF)				
Auftragsaufwendungen	-	-	-	- 66
Auftragserlöse	-	-	-	75
Ergebnisbeitrag	-	-	-	9
<b>Bilanz</b> (in Mio. CHF)				
Aufträge in Arbeit	6	24 <u>-20</u>	52 <u>-40</u>	12
Forderungen	-	-	-	35

## 5 MODIFIZIERTE COMPLETED-CONTRACT-METHODE

### 5.1 Das Konzept

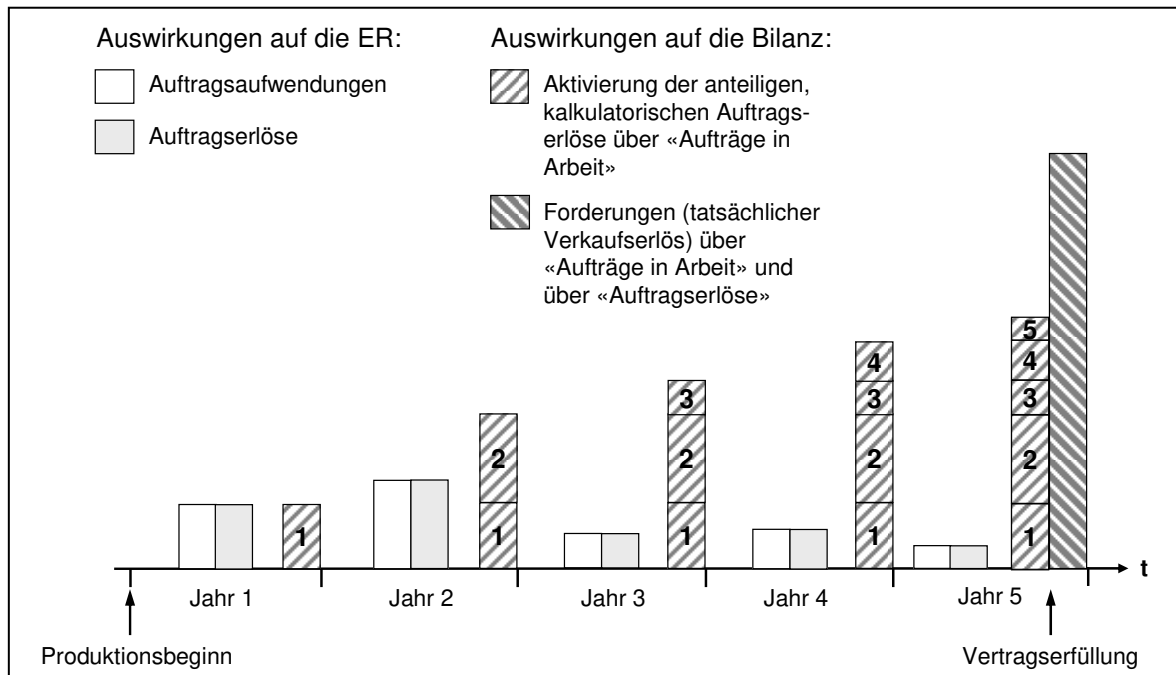
Sind die Voraussetzungen zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode nicht gegeben, kann als Alternative zur Completed-Contract-Methode die modifizierte Completed-Contract-Methode eingesetzt werden. Bei diesem Konzept werden die Auftragsaufwendungen sowie anteilige Auftragserlöse bereits während der Produktionsdauer in der Erfolgsrechnung erfasst. Die am jeweiligen Bilanzstichtag als «Aufträge in Arbeit» erfassten Umsatzanteile dürfen allerdings die Höhe der abgegrenzten Auftragsaufwendungen nicht übersteigen (vgl. Abb. 8).<sup>21</sup> Bei Vertragserfüllung werden die «Aufträge in Arbeit» erfolgsneutral ausgebucht, wobei die Differenz zwischen den aktivierten anteiligen Auftragserlösen und dem tatsächlichen Verkaufserlös den Gewinn aus dem langfristigen Auftrag darstellt.

Der Vorteil der modifizierten Completed-Contract-Methode gegenüber der reinen Completed-Contract-Methode besteht darin, dass durch die erfolgswirksame Erfassung der Auftragsaufwendungen und der anteiligen Auftragserlöse den Adressaten des Jahresabschlusses ein zuverlässigerer Einblick in die operative Leistung des Unternehmens gewährt wird. Dies im Gegensatz zur Completed-Contract-Methode, bei der lediglich die Auftragsaufwendungen in der Bilanz des Auftragnehmers aktiviert werden und kein Ausweis in der Erfolgsrechnung erfolgt.

---

<sup>21</sup> Vgl. FER 22/3.

Abbildung 8: Konzept der modifizierten Completed-Contract-Methode



## 5.2 Beispiel zur modifizierten Completed-Contract-Methode

Grundlage des Beispiels zur modifizierten Completed-Contract-Methode bilden wiederum diejenigen Ausgangsdaten zum Beispiel der Completed-Contract-Methode (vgl. Abb. 9).

Die Auftragsaufwendungen inklusive der Berücksichtigung des Kostenanstiegs von CHF 4 Mio. (Periode 3) bzw. CHF 2 Mio. (Periode 4) werden in der Erfolgsrechnung erfasst (Auftragsaufwendungen / div. Aufwendungen). Gleichzeitig werden die anteiligen Auftragserlöse in der Höhe der Auftragsaufwendungen in die Erfolgsrechnung einbezogen und in der Bilanz aktiviert (Aufträge in Arbeit / Auftragserlöse). Es erfolgt kein vorzeitiger Gewinnausweis. Die erhaltenen Teilzahlungen von jeweils CHF 20 Mio. in den Perioden 2 und 3 werden auch hier erfolgsneutral mit den Aufträgen in Arbeit verrechnet (Flüssige Mittel / Aufträge in Arbeit). Bei der Fertigstellung des langfristigen Auftrags werden die aktivierten Aufträge in Arbeit von CHF 26 Mio. (= CHF 12 Mio. + CHF 14 Mio.) dem tatsächlichen Verkaufserlös (Forderungen) nach Abzug der bereits erhaltenen Teilzahlungen (CHF 35 Mio.) gegenübergestellt (Forderungen / Aufträge in Arbeit CHF 26 Mio.). Die Differenz von CHF 9 Mio. wird als Erlös erfasst (Forderungen / Auftragserlöse CHF 9 Mio.).

Abbildung 9: Bilanz und Erfolgsrechnung modifizierte Completed-Contract-Methode

Periode	1	2	3	4
<b>Erfolgsrechnung</b> (in Mio. CHF)				
Auftragsaufwendungen	- 6	- 18	- 28	- 14
Auftragserlöse	6	18	28	23
Ergebnisbeitrag	-	-	-	9
<b>Bilanz</b> (in Mio. CHF)				
Aufträge in Arbeit	6	24 <u>-20</u>	52 <u>-40</u>	12
Forderungen	-	-	-	35

## 6 FAZIT

Die Erfassung langfristiger Aufträge nach Swiss GAAP FER orientiert sich am Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung, indem bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Percentage-of-Completion-Methode anzuwenden ist. Dieses Verfahren verlangt eine Teilgewinnrealisierung auf Basis des Fertigstellungsgrads am jeweiligen Bilanzstichtag. Falls die Bedingungen für die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode nicht gegeben sind, erfolgt der Ausweis langfristiger Aufträge nach der Completed-Contract-Methode oder alternativ nach der modifizierten Completed-Contract-Methode. Dabei ist der Gewinn aus dem langfristigen Auftrag in seiner vollen Höhe erst nach dem Projektabschluss, d.h. nach dem Übergang des Lieferungs- und Leistungsrisikos vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber auszuweisen. Während dadurch erhebliche Schwankungen im Ergebnisausweis des Jahresabschlusses entstehen, kommt es bei der Berücksichtigung von anteiligen Gewinnen nach der Percentage-of-Completion-Methode zu einem „fairen“ Ausweis des Erfolgs. Die Regelung der langfristigen Aufträge in Swiss GAAP FER schafft damit eine wichtige Grundlage für den Ausweis eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens.



Autoren:

Conrad Meyer, Prof. Dr. oec. publ., Ordinarius für BWL, Direktor des Instituts für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich, Präsident der Fachkommission FER, Zürich.

Olivia Bischoff, lic. oec. publ., wissenschaftliche Assistentin, Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich, Zürich.